

10.12.2013

Isäntäkuntamallin vaikutuksista konsernitilinpäätökseen

1 Lausuntopyyntö

Isäntäkunta A, sopimuskunta B ja kuntayhtymä C ovat pyytäneet yhdessä lausuntoa yhteistoiminta-alueen kuntien ja kuntayhtymän välisten kirjausten eliminoinnista konsernitilinpäätöksessä sekä kuntayhtymän ns. kuntalaskutuksen raportointivaatimuksista.

Isäntäkunta A ja sopimuskunta B ovat sopineet yhteistoimintasopimuksessa niiden järjestämisvastuulle säädettyjen terveydenhuollon ja sosiaalihuollon tehtävien erikoissairaanhoidon mukaan lukien antamisesta isäntäkunnan hoidettavaksi. Sote-yhteistyö on alkanut 1.1.2013. Erikoissairaanhoidon palvelut tuottaa sairaanhoito- ja sosiaalipalvelujen kuntayhtymä, jonka jäseniä molemmat kunnat ovat.

Yhteistoiminta-alueen taloudenhoito on isäntäkunnan A vastuulla. Talous on osa isäntäkunnan A talousarviota ja taloussuunnittelua. Toiminnan järjestämistä varten yhteistoiminta-alueen tilaaja- ja tuottaja- tehtävät on eriytetty isäntäkunnan A kirjanpidossa. Tuottajalautakuntaa varten on perustettu kirjanpidollinen taseyksikkö. Kirjanpito on järjestetty siten, että molempien kuntien kustannukset pystytään erittelemään.

- Isäntäkunnan A -konsernin keskinäiset saamis-, velka- ja tuloslaskelmaerät käsitellään isäntäkunnan A ja kuntayhtymän välillä seuraavasti: kuntayhtymä laskuttaa isäntäkuntaa A sopimuskunnan B asukkaiden erikoissairaanhoidosta ja perusterveydenhuollosta käsitäen seuraavat laskutukset:
 - Erikoissairaanhoidon ja perusterveydenhuollon,
 - Hoitopalveluiden ohilaskutus,
 - Kehitysvammaisten neuvolapalvelut/vuosikorvaus ja
 - Vammaispalvelut.
- kuntayhtymän lähettämään laskuun on merkitty laskun vastaanottajaksi isäntäkunta A ja laskun maksajaksi sopimuskunta B

Kuntayhtymä on ilmoittanut, että se seuraa laskutusta asiakkaan kotikunnan mukaan, Sopimuskunta B on kuntayhtymän jäsenkunta.

Hakija tiedustelee, miten konsernitilinpäätöksessä huomioidaan tällainen laskutuskäytäntö.

- Eliminoiko isäntäkunta A konsernitilinpäätöksessään oman kirjanpitoonsa mukaiset kaikki ostot kuntayhtymältä vai eliminoidaanko isäntäkunnan A asukkaisiin kohdistuvat ostot?
- Miten sopimuskunta B konsernitilinpäätöksessään käsittelee ja eliminoi konserniinsa kuuluvan kuntayhtymän myynnin, joka tosiasiallisesti kohdistuu sopimuskuntaan B eikä isäntäkuntaan A?

- Lisäksi tiedustellaan, pitääkö kuntayhtymän omasta kirjanpidostaan pystyä raportoimaan jäsenkuntien vai palvelun tuottajien mak-suosuudet.

2 Perustelut

2.1 Kuntalaki (265/1995), kunta- ja palvelurakennemuudistuksesta annettu laki (169/2007)

Kuntien yhteistoiminta

Kunta- ja palvelurakennemuudistuksesta annetun lain (169/2007) 5 §:ssä säädetään perusterveydenhuollon ja sosiaalihuollon palveluiden järjestämisestä vastaavan yhteistoiminta-alueen muodostamisesta. Kuntien yhteistoiminnan vahvistamiseksi kunnat voivat perustaa toiminnallisesta kokonaisuudesta muodostuvan yhteistoiminta-alueen. Kunnat voivat sopia, että yhteistoiminta-alueen tehtävät annetaan kuntalain [\(365/1995\) 76 §:n](#) 2 momentin mukaisesti alueen yhden kunnan hoidettaviksi, jolloin tehtävien hoitamista varten perustetaan kuntalain 77 §:ssä tarkoitettu alueen kuntien yhteinen toimielin, tai että yhteistoiminta-alueen tehtävät hoitaa kuntayhtymä.

Konsernitilinpäätöksen laatiminen

Kuntalain 67 §:n mukaan kunnan kirjanpitoon sovelletaan kuntalain lisäksi soveltuvin osin kirjanpitolakia. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain ja kuntalain 68–70 §:n soveltamisesta.

Kuntalain 68 a §:n 1 ja 2 momenttien mukaan kunnan, joka tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin, tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätös.

Kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta annetun yleisohjeen mukaisesti kunnan konsernitilinpäätös laaditaan kunnan ja sen tytäryhteisöjen sekä niiden kuntayhtymien, joissa kunta on jäsenenä, tilinpäätösten yhdistelmänä.

2.2 Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöstä koskeva yleisohje (2011) ja lausunnot

Yleistä kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta (yleisohje kohta 5.1.)

Konsernitilinpäätöksessä on esitettävä kuntakonsernin tulos sekä taloudellinen asema siten kuin konserniyhteisöt olisivat yksi kirjanpitovelvollinen. Sitä varten eliminoidaan konserniyhteisöjen välisiin toimiin perustuvien konsernin sisäisten erien vaikutus (KPL 6:7.1 §). Tällaisia eliminoitavia eriä ovat muun muassa konserniyhteisöjen väliset sisäiset tuotot ja kulut, sisäinen voitonjako, keskinäiset saamiset ja velat sekä sisäiset katteet.

Konsernin sisäiset liiketapahtumat konserniyhteisöissä kirjataan mahdollisuuksien mukaan omille tileilleen tai omille vastapuolitunnuksille tms. siten, että sisäiset liiketapahtumat voidaan erottaa muista liiketapahtumista. Konserniyhteisöjen välisistä liiketapahtumista aiheutuneet konserniyhteisöjen tuloslaskelmiin merkityt tuotot ja kulut vähennetään konsernituloslaskelmaa laadittaessa. Vastaavasti konserniyhteisöjen taseisiin merkityt keskinäiset saamiset ja velat vähennetään konsernitasetta laadittaessa

Kunnan tai kuntayhtymän konsernitilinpäätökseen yhdistellään rivi riviltä peruspääoman jäsenosuuksien mukaisessa suhteessa tase, tuloslaskelma ja liitetiedot niistä kuntayhtymistä ja liikelaitoskuntayhtymistä, joissa kunta tai kuntayhtymä on jäsenenä. Yhdistelyyn eivät vaikuta yhdisteltävän kuntayhtymän tai liikelaitoskuntayhtymän mahdolliset äänivaltarajotukset.

Sisäisten erien vähentäminen (yleisohje, kohta 8.1)

Konserniyhteisöjen ja kuntayhtymän välisistä liiketapahtumista aiheutuneet sisäiset erät vähennetään konsernituloslaskelmaa ja -tasetta laadittaessa peruspääoman jäsenosuuden mukaisessa suhteessa. Sisäiset erät vähennetään näin ollen vasta sen jälkeen, kun kuntayhtymä on yhdistelty peruspääoman jäsenosuuden mukaisessa suhteessa kunnan tai kuntayhtymän konsernitilinpäätökseen.

Isäntäkuntamallin käsittely konsernitilinpäätöksessä

Kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöstä koskevassa yleisohjeessa ei ole annettu erillisiä ohjeita isäntäkuntamallien käsittelystä konsernitilinpäätöksessä.

2.3 Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston liitetietoja koskeva yleisohje (2013)

Kunnan tilinpäätöksen laatimista koskevana liitetietoina on esitettävä selvitys, jos edellistä tilikautta koskevat tiedot eivät ole vertailukelpoisia päättyneen tilikauden tietojen kanssa (KPA 2:2.1 § 4-kohta). Kuntien väliset yhteistoimintasopimukset voivat olennaisesti vaikuttaa tilinpäätöksen vertailukelpoisuuteen.

2.4 Yhteistoiminta-alueiden kirjanpitoa koskevat muut ohjeet

Suomen Kuntaliiton Tililuettelomallisuosituksessa kunnille ja kuntayhtymille (2012) on annettu ohjeita yhteistoiminta-alueiden ns. isäntäkuntien ja sopimuskuntien kirjauksista ja ilmoittamisesta taloustilastossa. Suosituksen liitteen 4 mukaan isäntäkunta kirjaa kaikki palvelun järjestämistä aiheutuneet kustannukset ja tuotot. Omille kuntalaisille ostetut palvelut kirjataan asiakaspalvelujen ostoihin ja sopimuskunnille ostetut palvelut kirjataan muiden palveluiden ostoihin, koska asiakaspalvelujen ostoihin kirjataan vain omille kuntalaisille ostettuja palveluja. Sopimuskunta kirjaa isäntäkunnalle maksamansa maksuosuuden asiakaspalvelujen ostoksi kunnilta.

2.5 Laskua koskevat säännökset ja ohjeet

Kirjanpidon kirjauksen on perustuttava päivättyyn ja numeroituun tositteeseen, joka todentaa liiketapahtuman. Menotositteesta on käytävä selville vastaanotettu tuotannontekijä ja tulotositteesta luovutettu suorite. Tuotannontekijän vastaanottoajankohta ja suoritteen luovutusajankohta on voitava osoittaa. (KPL 2:5 §) Laskumerkinnöistä on määräyksiä myös arvonnäköisissä sekä verohallinnon ohjeissa. Lisäksi yhteistoiminta- ja palvelusopimuksissa on voitu sopia laskutusta ja raportointia koskevista vaatimuksista.

2.6 Yhteistoiminta- ja palvelusopimus

Isäntäkunnan A ja sopimuskunta B välisen yhteistoimintasopimuksen mukaan yhteistoiminta-alueen kustannukset jaetaan aiheuttamisperiaatteen mukaisesti siten, että molemmat osapuolet vastaavat oman kuntansa asukkaiden käyttämien palveluiden kustannuksista. Osapuolten välisen

palvelusopimuksen mukaan kustannukset kuntien kesken jaetaan käytön ja todellisten kustannusten mukaisesti. Palvelusopimuksen mukaan tuottajan tulee raportoida mm. talouden toteumasta ja palvelujen käytöstä kuukausittain erikseen kunnittain.

3 Lausunto

Hakemuksessa kuvatussa tilanteessa kirjanpitoon syntyy kirjauksia kuntayhtymän ja isäntäkunnan A välisistä liiketapahtumista sekä isäntäkunnan A ja sopimuskunnan B välisistä liiketapahtumista. Isäntäkunta A laskee edelleen sopimuskunnalta sitä koskevan osuuden kuntayhtymältä ostetuista palveluista. Tästä johtuen kuntayhtymän ja kunnan B välille ei synny liiketapahtumia, vaikka osa kuntayhtymän myynnistä tosiasiallisesti kohdistuu kunnan B asukkaisiin.

Isäntäkunta A eliminoi konsernitilinpäätöksessään kaikki ostot kuntayhtymältä oman omistusosuutensa mukaisessa suhteessa. Sopimuskunnalle B ei synny kuntayhtymän kanssa eliminoitavia liiketapahtumia.

Kuntayhtymän laskutuksessa tulee huomioida kirjanpitolain ja arvonalisäverolain vaatimukset sekä verohallinnon ohjeet. Lisäksi raportoinnissa otetaan huomioon yhteistoiminta- ja palvelusopimuksissa laskutukselle ja raportoinnille asetetut vaatimukset.

Hyvän kirjanpitotavan mukaista on järjestää kirjanpito niin, että se tuottaa myös vapaaehtoiset sopimusten edellyttämät tiedot. Mikäli kuntayhtymän kirjanpitojärjestelmistä ei voida tuottaa konsernitilinpäätöstä varten tarvittavaa tietoa, niin konsernitilinpäätöksen eliminoiteja varten tieto tulee tuottaa ja täsmäyttää muulla tavoin.

Yhteistoimintasopimuksella on sovittu palvelujen järjestämisvelvollisuuden siirtämisestä yhteistoiminta-alueen isäntäkunnalle A. Palvelujen järjestämistapa lisää isäntäkunnan menoja ja tuloja sopimuskunnille ostettavien tai tuotettavien ja myytävien palvelujen verran. Tilinpäätöksen liitetiedoissa tulee antaa selvitys yhteistoiminta-alueen vaikutuksesta kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen vertailukelpoisuuteen aikaisempien vuosien kanssa.